الانعكاسات والعوامل المسببة لظاهرة تغيير المراجعين من وجهة نظر الشركات المساهمة والمراجعين فى الواقع المصرى

د / هشام عبد الحى السيد

مجلة الدراسات المالية والتجارية

(العلوم الإدارية) – كلية التجارة ببنى سويف – جامعة القاهرة – العدد الأول (يناير) – السنة السادسة - 1996

Demisky, J S., and Sappington, D E M., (1989), Herarchical Structure and Responsibility Accounting, <u>Journal of Accounting Research,</u> Vol.27, No.1, Spring.

Lambert, R A., and Larcker, D F., (1987), An Analysis of the Use of Accounting – and Market Measures of Performance in Excutive Compensation Contracts, <u>Journal of Accounting Research,</u> 25, Supplements, pp.85-125.

Melumad, N D., and Reichelstein, S., (1987), Centralization Versus Delegation and – the Value of Communication, <u>Journal of Accounting Research</u>, Vol.25, Supplement, pp.325-335.

Cooper, R., and Kaplan, R S., (1991), <u>The Design of Cost Management Systems,</u> – Prentice-Hall International Inc, Englewood Cliffs, New Jersey.

Cooper, R., (1988), When Do I Need Activity Baesd Cost System?, <u>Journal of Cost Management</u>, Fall, pp.41-48.

– الجبالى، محمد مصطفى، (١٩٩٣)، دراسة استخدام منهج تخصيص التكلفه حسب الانشطه لمواجهة تطبيق نظم التطور المستمر فى المشروعات المتقدمه تكنولوجيا، <u>مجلة الدراسات والبحوث التجاريه</u>، كلية تجارة بنها، العدد الثانى، السنه الثالثه عشره، ص ص ٤٩-٩٧ .

Rayburn, L G., (1994), <u>Principles of Cost Accounting, Using A Cost Management – Approach,</u> Fourth Edition, Richard D. Irwin, USA.

– الجبالى، محمد مصطفى، (١٩٩٤)، دراسه تحليليه لمتطلبات تطبيق نظام التكلفه المدعم للانشطه الاداريه فى المشروعات المتقدمه صناعيا، <u>مجلة التكاليف العربيه</u>، العدد الاول، يناير، ص ص ٤-٦٢ .

مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية) - جامعة القاهرة - كلية التجارة ببني سويف - العدد الاول (يناير) - السنة السادسة - ١٩٩٦.

الانعكاسات والعوامل المسببة لظاهرة تغيير المراجعين من وجهة نظر الشركات المساهمة والمراجعين في الواقع المصرى

دكتور / هشام عبدالحى السيد
مدرس المحاسبة - بكلية التجارة
جامعة القاهرة - فرع بنىسويف

مقدمة:

شهدت الفترة الأخيرة إهتماما متزايدا من جانب المنظمات المهنية والباحثين بدراسة ظاهرة تغيير المراجعين Anditor change ، وإن كانت معظم هذه الدراسات قد تركزت فى الولايات المتحدة الأمريكية باستثناء دراسة تجريبية أجريت فى إستراليا (Craswel ,1988,p.23) ، واخرى حديثة فى المملكة المتحدة عام ١٩٩٥ (Beattie and Fearnlay, 1995, p.227). ولم تشهد البيئة المصرية دراسة تجريبية شاملة عن هذه الظاهرة رغم تزايد معدلاتها والأثار التى يمكن أن تترتب عن حدوثها.

وبوجه عام يمكن أن تتركز أهمية دراسة ظاهرة تغيير المراجعين فيما يلى:

أولاً: إن دراسة ظاهرة تغيير المراجعين تفيد فى تفسير أحد جوانب العلاقة بين المراجع والعميل Auditor-client Relationships ، الامر الذى قد يؤثر على طبيعة سوق مهنة المراجعة الخارجية فى البيئة المصرية.

ثانياً: قد يتأثر استقلال المراجع الخارجى بآثار سلبية أو ايجابية نتيجة حدوث ظاهرة تغيير المراجعين ، مما يستلزم البحث فى طبيعة العلاقة بين ظاهرة التغيير واستقلال المراجعين نظرا لأهمية الاستقلال لمهنة المراجعة الخارجية.

ثالثاً: قد تتأثر منشآت الأعمال بآثار إقتصادية سلبية وإيجابية نتيجة حدوث ظاهرة تغيير المراجعين ، كما قد يمتد هذا التأثير إلى إدراك الطرف الثالث (الجمهور) بشأن القوائم المالية التى تم مراجعتها بواسطة مراجع خارجى تم تغييره.

مشكلة البحث:

يمكن التعرف على طبيعة مشكلة البحث من خلال النقاط الأساسية التالية:-

أولاً: يكتنف دراسة العوامل المسببة لحدوث ظاهرة تغيير المراجعين صعوبات بالغة يمكن بيان أهمها من خلال مايلى:

١ - إن الظروف والاسباب التى قد تدفع بعض منشآت الأعمال إلى تغيير مراجعيها قد تكون مختلفة تماماً عن الظروف والأسباب التى تدفع منشآت أخرى لتغيير مراجعيها ، وهذا يعنى أن هناك مدى واسعا من الأسباب والظروف التى يجب دراستها حتى يمكن تفهم أسباب تغيير المراجعين (Haskins and Williams, 1990,p.56) .

- إن العوامل المسببة لحدوث ظاهرة تغيير المراجعين متشابكة، بينها علاقات وتأثيرات داخلية فى حدوث ظاهرة التغيير وإن كان ذلك بنسب متفاوتة (Schwartz and Menon, 1985,p. 260).

- إن منشآت الأعمال لا تفصح غالبا عن الأسباب الحقيقية التى دفعتها إلى تغيير المراجعين مما يجعل ذلك بمثابة عائق أمام البحث العلمى لتفهم أسباب الظاهرة (Kishnen, 1994,p. 211).

ثانياً: تشير نتائج الدراسات التجريبية - لأغلب الدراسات التى اهتمت بظاهرة تغيير المراجعين - أن هناك تعارضا واضحا فى نتائجها حول أهم العوامل المسببة لحدوث الظاهرة ، مما يستلزم ذلك عناية خاصة عند دراسة وبحث العوامل المؤثرة لحدوث الظاهرة.

ثالثاً: يمكن أن تنشأ ظاهرة تغيير المراجعين بناء على قرار من المنشــأة محل المراجعـة أو عـدم رغبـة مـن المراجـع فـى الإستمرارية ، لذلك فإن دراسة العوامل المسببة للظاهرة يجب أن تـأخذ فـى الإعتبـار وجهتـى نظـر المراجع والعميل ، وهو الأمر الذى لم تهتم به أغلب الدراسات السابقة ، فعلى حين نجد أن هناك دراسات ركزت على وجهة نظر العميل ـ وهى الغالبيـة ـ مثـال ذلك (Beattie and Fearnley, 1995) (Butterworth and Houghton, 1995) ، بينما نجد دراسات أخرى ركزت على وجهة نظر المراجعين فقط مثــال ذلك (ابوالحسن ، ١٩٩٣).

هدف البحث:

يمكن أن تنحصر أهداف البحث فيما يلى:ـ

١ـ دراســة الانعكاسـات المترتبـة عن حدوث ظـاهرة تغيير المراجعيـن على استقلال المراجع الخارجى، والآثار الاقتصادية على منشآت الأعمال.

٢ـ دراسة العوامل المسببة لحدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

٣ـ تحديد وجهة نظر المراجعين والشركات المساهمة فى البيئة المصرية بشأن أكثر العوامل المسببة لحدوث الظـاهرة ، وتحديـد مـا إذا كـان هنـاك اتفـاق أو اختلاف بين الطائفتين حول بعض او كل العوامل المسببة لحدوث الظاهرة.

فروض البحث:

تعتمد الدراسة فى هذا البحث على الفروض التالية:ـ

ـ الفرض الأول: تأثر استقلال المراجـع الخـارجى فـى البيئـة المصريـة نتيجة تكرار حدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

ـ الفرض الثانى: تأثر منشآت الأعمــال بآثـار اقتصاديـة سلبية وإيجابيـة نتيجة تكرار حدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

ـ الفرض الثالث: إختلاف وجهتى نظر كل من المراجعين والشركات المساهمة

بشأن تأثير بعض العوامل المسببة لحدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

- الفرض الرابع: اختلاف درجة تأثير العوامل المسببة فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

منهج البحث:

يرتكز هذا البحث على محورين أساسيين هما:-

- المحور الأول: الإعتماد على المنهج الاستنباطى من خلال الدراسات النظرية وذلك لتحديد إنعكاسات ظاهرة تغيير المراجعين، وإستنباط أهم العوامل الأكثر تسببا فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

- المحور الثانى: الإعتماد على المنهج الاستقرائى من خلال دراسة ميدانية فى البيئة المصرية لاختبار مدى دلالة العوامل السابق تحديدها فى الدراسة النظرية واختبار فروض البحث.

خطة البحث:

١- إنعكاسات ظاهرة تغيير المراجعيين:

١/١ إنعكاسات الظاهرة على استقلال المراجعين.

٢/١ الانعكاسات الاقتصادية للظاهرة على المنشآت محل المراجعة.

٢- العوامل المسببة لحدوث ظاهرة تغيير المراجعين:

١/٢ عوامل مرتبطة بتغييرات فى خصائص وظروف المنشأة محل المراجعة.

٢/٢ عوامل مرتبطة بخصائص مكتب المراجعة.

٣/٢ عوامل مرتبطة بتقرير المراجع.

٤/٢ عوامل مرتبطة باتعاب عملية المراجعة.

٣- الدراسة الميدانية ونتائجها لظاهرة تغيير المراجعين فى الواقع المصرى.

١/٣ مجتمع الدراسة.

٢/٣ عينة البحث واختيارها.

٣/٣ أسلوب جمع البيانات ونسبة الردود.

٤/٣ أساليب التحليل الاحصائى للبيانات.

٥/٣ اختبار فروض البحث.

٤- النتائج والتوصيات:

١/٤ النتائج.

٢/٤ التوصيات.

الملاحق.

١- إنعكاسات ظاهرة تغيير المراجعين

يترتب على حدوث ظاهرة تغيير المراجعين العديد من الانعكاسات يمكن أن تؤثر على كل من المراجع والمنشأة محل المراجعة ، كما قد يمتد هذا التأثير إلى الطرف الثالث ، وذلك على النحو التالى:-

١/١ إنعكاسات الظاهرة على استقلال المراجعين:

يعتبر تغيير المراجعين أحد الأدوات الهامة التى يمكن أن تعتمد عليها إدارة العميل فى الضغط على المراجع ، وذلك بارغامه على قبول تطبيق إدارة العميل عددا من الممارسات المحاسبية التى تفضلها، أو يتعرض لانهاء خدماته.

فى هذا الصدد يرى (أبوزيد ، ١٩٨٨ ، ١١٤) أنه إذا كانت السلطة التى تخضع اعمالها للمراجعة هى نفسها السلطة التى فى يدها إنهاء خدمات المراجع ، فإن هناك احتمالا كبيرا أن يحاول المراجع استرضاء هذه السلطة حتى لايفقد الدخل الناتج عن هذا العمل.

ونتيجة لماسبق فقد حاول المشرع المصرى الحد من تأثير استخدام تغيير المراجعين كأداة للتأثير على استقلال المراجع ، حيث اوضحت المادة (١٠٣) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على ضرورة عدم تدخل ادارة شركات الأموال فى قرار تغيير المراجع وأن يقتصر هذا الحق على الجمعية العامة.(١)

ورغم هذه الضوابط إلا أن هناك من يرى أن الإدارة تستطيع ان تتدخل فى عملية عزل المراجع وتعيين آخر بدلا منه ، عن طريق اقناع كبار المساهمين - والذين يملكون نسبة عالية من الأسهم ولهم تأثير على الآخرين - بأن تغيير المراجع الحالى يحقق مصلحة مباشرة لهم ، وبالتالى يتجاوب هؤلاء مع الإدارة ويتم التغيير (ابو الحسن ، ١٩٩٣ ، ٣٩).

---

(١) تجدر الاشارة إلى أن هناك عدد من الضوابط الاخرى التى اهتم بها المشرع لحماية استقلال المراجع مثل ذلك اخطار المراجع قبل تغييره وحضور جلسة مجلس الادارة وغيرها. انظر المادة (١٠٣) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

وبما أن هذه الضوابط السابقة مشكوك فيها بالنسبة للشركات المساهمة المفتوحة (وهى التى لها جمعية عامة منفصلة عن مجلس الإدارة). فإن الباحث يرى أن هذه الشكوك تتزايد فى الاشكال القانونية الاخرى لشركات الأموال (المساهمة المغلقة ، التوصية بالاسهم)[١] ؛ وذلك لأن أفراد الإدارة فى هذه الاشكال الأخرى يمثلون - فى الغالب - ملاك الشركة، ومن ثم يعنى ذلك إمكانية تدخل الإدارة بشكل مباشر فى تغيير المراجعين ، وهو امر قد يضر باستقلال المراجع.

وفى محاولة من جانب بورصة الاوراق المالية الامريكية SEC للحد من الآثار السلبية لظاهرة تغيير المراجعين على استقلال المراجع ، فقد الزمت الشركات العامة التى تقوم بتغيير المراجعين اعتبارا من نوفمبر ١٩٧١، باعداد ما يسمى بنماذج 8-K ونشرها للجمهور ، والتى تفصح عن اسباب الخلاف الذى حسم او لم يحسم بين المنشأة والمراجع وذلك خلال مدة الثمانية عشر شهرا السابقة لتاريخ التغيير (Fried and Schiff, 1981, p. 326).

وفى عام ١٩٨٨ اصدرت بورصة الاوراق المالية الامريكية تعليمات جديدة تطالب الشركات العامة بمزيد من الافصاح عن اوجه الخلاف ، بحيث لايقتصر ذلك على امور محاسبية بل يمتد إلى جوانب اخرى، مثال ذلك: نظام الرقابة الداخلية ، والشهادات او الاقرارات التى يحصل عليها المراجع من ادارة الشركة (Herdman and Neary, 1988, p.13)

وتجدر الإشارة إلى أن التعليمات السابقة كان الهدف منها تحذير ادارة الشركات العامة بأن اوجه الخلاف بينها وبين المراجع سوف يتم الافصاح عنها لمعرفة ما اذا كانت أسباب الخلاف ترتبط باستقلال المراجع، أو لأسباب أخرى ليس لها علاقة بذلك.

---

(١) تجدر الإشارة إلى ان نسبة الشركات المساهمة المغلقة تمثل ٨٢٪ ونسبة الشركات المساهمة المفتوحة ١٨٪ وفقا لنشرة الهيئة العامة لسوق المال المصرى ، وهو مايعنى تزايد اعداد الشركات المساهمة المغلقة فى الواقع المصرى.

[illegible] المعلومات ، تطور حركة القيد والتداول للاوراق المالية لبورصتى القاهرة

ويرى الباحث ان التعليمات السابقة جديرة بالبحث ويمكن تطبيقها فى البيئة المصرية ، عن طريق إعداد مصلحة الشركات او هيئة سوق المال نماذج مسبقة تحدد فيها أوجه الخلاف المحتملة بين المراجع والمنشآت ، بحيث تلزم شركات الأموال باستيفاء هذه النماذج ونشرها فى حالة حدوث تغيير للمراجعين مما يدعم ذلك إلى حد كبير استقلال المراجع.

هذا من جانب ومن جانب آخر فقد يكون لحدوث تغيير المراجعين آثار ايجابية على استقلال المراجع الخارجى خاصة فى حالة طول فترة التعاقد بين مراجع وعميل ما ، مما قد تنشأ عنه علاقات بين أفراد المراجعة وموظفى العميل ، واتباع المراجع اجراءات مراجعة اقل فعالية. وبذلك يكون تغيير المراجعين له اثار ايجابية تؤثر على استقلال المراجع والعميل فى هذه الحالات.

ولذلك فان المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين قد أوجب على المراجع آلا يبقى مسئولا عن تنفيذ عملية المراجعة فى شركة ما أكثر من خمس سنوات متتالية.

ومما هو جدير بالذكر أن دستور مهنة المحاسبة والمراجعة وقانون شركات الأموال فى مصر لم يحددا أى فترة يمكن للمراجع ان يقضيها مع عميل ما وترك الامر بدون ضوابط ، وهو امر يحتاج إلى اعادة النظر خاصة ان طول فترة التعاقد او قصرها يمكن ان يؤثرا بطريقة سلبية على استقلال المراجع الخارجى.

٢/١ الانعكاسات الإقتصادية للظاهرة على المنشآت محل المراجعة.

يمكن ان تتأثر المنشآت محل المراجعة بآثار إقتصادية مباشرة وغير مباشرة نتيجة حدوث ظاهرة تغيير المراجعين وذلك كما يلى:

١/٢/١ الانعكاسات الإقتصادية المباشرة.

تتحمل المنشآت محل المراجعة مزيدا من التكاليف المباشرة نتيجة قرارها الخاص بتغيير المراجعين ، خاصة اذا ما علمنا أن قرار التغيير

يتضمن مرحلتين : الأولى إتخاذ قرار بتغيير المراجع الحالى ، والثانية اختيار مراجع اخر جديد (Francis and Wilson, 1988, p.668).

وفى هذا الصدد تتحمل المنشآت محل المراجعة تكاليف تسوية مستحقات المراجع الحالى ، وتكاليف البحث عن مراجع جديد. وقد اوضح (Williams, 1988, p.243) أن هناك مدى واسعا من التكاليف المباشرة الناتجة عن تغيير المراجعين ، يبدأ من تحمل المنشأة مقابل مساعدة المراجع لتفهم انشطة وطبيعة الصناعة التى تنتمى إليها ، حتى فشل المراجع المحتمل والناتج عن عدم تآلفه مع العميل.

هذا من جانب ومن جانب آخر فإنه فى الوقت الذى تتحمل فيه المنشآت تكاليف ناتجة عن تغيير المراجعين ، فإنه فى الوقت ذاته يمكن ان تحقق وفورات اقتصادية من هذا التغيير ، يمكن ان ينشأ من خلال تخفيضات الأسعار Low Balling والتى يقدمها المراجعون للعملاء الجدد عند بداية التعاقد.

وفى هذا الصدد أشارت نتائج الدراسات التجريبية ان مكاتب المراجعة غالبا ما تمنح العملاء الجدد تخفيضات فى الأسعار فى السنوات الأولى لعملية المراجعة ، وعلى ان تغطى مكاتب المراجعة هذه الخسائر فى السنوات التالية (Butterworth & Houghton 1995, p. 325) (Simon & Francis, 1988, p.267).

ولذلك يرى الباحث انه لما كانت هناك آثارا اقتصادية مباشرة تنعكس على المنشآت محل المراجعة نتيجة تغيير المراجع ، فإنه من المناسب ان يخضع هذا القرار إلى دراسة اقتصادية توازن فيها المنشآت بين التكاليف والمنافع الناتجة عن قرار التغيير ، مما قد يكون له آثر هام فى قرار التغيير او الابقاء على المراجع الحالى.

٢/٢/١ الانعكاسات الاقتصادية غير المباشرة.

تشير نتائج الدراسات التجريبية إلى أن هناك آثارا اقتصادية أخرى غير مباشرة تتأثر بها المنشآت محل المراجعة نتيجة تغيير المراجعين ، ممثلة فى تأثر القيمة المستقبلية لمنشأت الأعمال والتى يمكن ملاحظته من خلال أسعار اسهمها. وإن كانت هذه النتائج قد اختلفت فى إتجاه أسعار الأسهم وذلك على النحو التالى:

فعلى حين ترى بعض الدراسات ان تغيير المراجعين يؤدى فى الغالب إلى انخفاض أسعار الأسهم ؛ ويرجع ذلك إلى أن المستثمرين يمكن ان يفسروا التغيير بأن هناك خلافا وقع بين المنشأة والمراجع نتيجة بعض المشاكل الاقتصادية التى تعانى منها المنشأة ، وأن هناك معلومات سلبية يراد حجبها عن الجمهور ، مما ترتب عليه هذا التغيير. (Fried and Schiff, 1981, p. 327) بينما نجد دراسات أخرى تشير إلى أن التغيير يمكن ان يسهم فى تدعيم مصداقية القوائم المالية ومن ثم التأثير بطريقة إيجابية على أسعار أسهم المنشآت خاصة اذا كان هذا التغيير من مكاتب مراجعة صغيرة الحجم الى أخرى كبيرة الحجم. (Schwartz&Menon, 1985, p.251). (Menon&Williams, 1991, p.317)

ويرى الباحث أن تأثير تغيير المراجعين على اتجاه أسعار أسهم المنشآت يرتبط بعوامل أخرى متشابكة ، وفى هذا الصدد حاولت دراسة (Persons, 1995, p.194) الربط بين الظروف المالية التى تمر بها المنشأة محل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة الذى سوف يتم التغيير إليه وذلك من خلال الاحتمالين التاليين:-

- الأول: إذا كانت المنشأة تتسم بضعف مركزها المالى وتتحول من مكاتب مراجعة صغيرة الحجم إلى كبيرة الحجم ، فإن ذلك يمكن أن يؤثر بشكل إيجابى على أسعار أسهمها ، اكثر من المنشآت التى تتسم بقوة مركزها المالى وتقوم بالتغيير فى نفس الإتجاه.

- الثانى: إذا كانت المنشأة تتسم بضعف مركزها المالى وتتحول من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم إلى صغيرة الحجم ، فإن ذلك يمكن أن يؤثر بشكل سلبى على أسعار أسهمها ، أكثر من المنشآت التى تتسم بقوة مركزها المالى وتقوم بالتغيير فى نفس الإتجاه.

وفى ضوء ماسبق يتضح ان هناك إنعكاسات هامة لظاهرة تغيير المراجعين على كل من المراجع والمنشأة محل المراجعة ، وان هذه الانعكاسات يمكن ان تمتد إلى ادراك الطرف الثالث ، ومن ثم فإنه يكون هناك مبرر لدراسة أسباب ظاهرة تغيير المراجعين.

٢- العوامل المسببة لظاهرة تغيير المراجعين

بتحليل ماجاء بالجدول رقم (١) والذى يلخص أهم نتائج الدراسات السابقة بشأن العوامل المتسببة فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين ، يتضح أن النتائج التى توصلت إليها هذه الدراسات جاءت مختلفة وبعضها يتعارض مع الآخر.

ويرى الباحث أنه فى ضوء هذه النتائج التى توصلت إليها الدراسات السابقة، ومحاولة عدم الافصاح عن الأسباب الحقيقية التى أدت إلى تغيير المراجعين ، فإنه من المناسب أن يأخذ البحث فى هذا المجال اتجاهين متلازمين هما :-

- الأول : إتجاه افقى يرتبط بزيادة عدد العوامل التى يمكن أن تتسبب فى حدوث الظاهرة.
- الثانى: إتجاه رأسى يهتم بتحليل أكثر عمقا للعوامل المحتملة ، وذلك للوصول إلى عوامل فرعية يمكن ان تكشف إلى حد كبير وبدرجة دقة أكبر عن اسباب حدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

وسوف يبوب الباحث هذه العوامل فى المجموعات الأربعة التالية:-

جدول رقم (١)

ملخص نتائج الدراسات السابقة بشأن العوامل المسببة لحدوث ظاهرة تغيير المراجعين

المؤلف	السنة	العوامل التى تم إختيارها: عوامل ذات تأثير قوى	العوامل التى تم إختيارها: عوامل ذات تأثير ضعيف
١) Burton & Roberts	١٩٦٧	تغييرات فى الإدارة العليا ، الحاجة لخدمات مراجعة اضافية	ـ حاجة العميل لمصادر تمويل جديدة ، الاندماج. خلافات حول المبادئ المحاسبية ، اتعاب المراجعة
٢) Bedingfield & loeb	١٩٧٤	اتعاب المراجعين ، الإندماج ، الخلاف حول المبادئ المحاسبية	حاجة العميل لمصادر تمويل جديدة ، سياسات مرتبطة بتغيير المراجعين بصفة دورية
٣) Chow & Rice	١٩٨٢	التقرير المتحفظ	تغييرات فى الإدارة العليا ، الإندماج ، حاجة العميل لمصادر تمويل جديدة ، اسباب اخرى
٤) Eichenseher & Shields	١٩٨٣	اتعاب المراجعة ، علاقات العمل الطيبة	الخبرة بنشاط العميل ، تحفظات فنية من المراجع
٥) Schwartz & Menon	١٩٨٥	تعرض المنشأة لتعثر وازمات مالية	حجم المنشأة ، التقرير المتحفظ ، تغييرات فى الإدارة العليا
٦) Williams	١٩٨٨	تخصص المراجع فى نشاط العميل، طول مدة التعاقد	التقرير المتحفظ ، تغييرات فى الإدارة العليا ، اسباب اخرى
٧) Roberts et. al.	١٩٩٠	اتعاب المراجعة ، التقرير المتحفظ	اصدار سندات جديدة
٨) Haskins & Williams	١٩٩٠	تعرض المنشأة لتعثر مالى ، حجم منشأة العميل	التقرير المتحفظ ، اصدار العميل اسهم جديدة
٩) Beattie & Fearnley	١٩٩٥	الاتعاب ، مستوى جودة المراجعة ، تغييرات فى الإدارة العليا	الخلاف حول تطبيق المبادى المحاسبية ، اسباب اخرى

١/٢ عوامل مرتبطة بتغييرات فى خصائص وظروف المنشأة محل المراجعة.

عندما تقرر المنشأة محل المراجعة إختيار المراجع فإنها تحاول أن تأخذ فى إعتبارها ثلاثة امور : خصائص وظروف المنشأة، خصائص المراجع المرتقب، طبيعة سوق مهنة المراجعة. وفى حالة حدوث تغييرات فى واحد أو اكثر من هذه الامور فإن المنشأة غالبا ما تغير المراجع (Beattie and Fearnley, 1995, p.228)

ويرتبط بخصائص وظروف المنشأة العديد من العوامل المحتمل أن تتسبب فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين وذلك كما يلى :-

١/١/٢ تغييرات فى الإدارة العليا.

قد يقوم الملاك بتغيير أفراد الإدارة العليا وتسليم السلطة ليد أفراد جدد آخرين ، يحتمل معه حدوث تغييرات فى نمط وفلسفة الإدارة الجديدة قد لا تتفق مع خصائص المراجع الحالى، ومن ثم يؤدى ذلك إلى تغييره.

وقد اوضح كل من (Schwartz & Menon,1985,p.251) (Williams, 1988, p.247) مبررات حدوث التغيير نتيجة تغييرات فى الإدارة العليا ، إلى أن أفراد الإدارة الجدد غالبا ما يكونون غير راضين عن مستوى جودة أو تكاليف خدمة المراجعة الحالية ، أو عن العلاقة الحميمة بين المراجع الحالى والإدارة السابقة ، أو تفضيل المراجع الذى سبق التعامل معه، مما يؤدى ذلك إلى تغيير المراجع الحالى.

٢/١/٢ نمو حجم المنشأة.

إن حدوث الزيادة المطردة فى حجم المنشأة من خلال زيادة قيمة أصولها، وتنوع أنشطتها فى الوقت الذى لا تتناسب معه إمكانيات المراجع الحالى المادية، والبشرية قد يدفع المنشأة إلى تغييره بآخر لديه الامكانيات المناسبة لهذا النمو.

وقد أوضحت احدى الدراسات فى المملكة المتحدة (Beattie & Fearnley, 1995,p.35) ان نسبة ١٨٪ من (١٣٩) شركة قامت بتغيير المراجعين ، أن سبب التغيير كان يرجع إلى نمو حجم المنشآت محل المراجعة.

٣/١/٢ الإندماج بين المنشآت محل المراجعة.

يؤدى إندماج المنشآت محل المراجعة إلى الكثير من المشاكل المحاسبية خاصة المتعلقة بتقويم الاصول ، وهو ما يستلزم خبرات وإمكانيات معينة من المراجع من المحتمل ان تكون غير متوافرة لديه ، مما قد يكون ذلك سببا فى تغييره.

وتشير نتائج دراسة (Bedingfield and Loeb, 1974, p.66) إلى ان أحد الأسباب التى تفسر تغيير المراجعين يرجع إلى حدوث اندماج بين المنشآت. كما أوضحت دراسة (Haskins and Williams, 1988, p.77) والتى اجريت على الشركات المساهمة الأمريكية التى حدث بها إندماج خلال الفترة من عام ١٩٨٠ حتى ١٩٨٤ ، إلى دلالة تغيير المنشأة للمراجعين نتيجة حالات الإندماج ، وإن كان أبرز ما يميز هذا التغيير هو التحول من المكاتب الثمانية غير الكبار إلى المكاتب الثمانية الكبار.

٤/١/٢ رغبة المنشأة فى الحصول على تمويل جديد.

مع اقتراب موعد اصدار المنشآت أسهم أو سندات جديدة او الاقتراض، فإنه من المحتمل أن تلجأ إلى تغيير المراجعين بحثا عن مكاتب مراجعة الأكثر شهرة وذات سمعة طيبة ، وذلك لزيادة الثقة فى القوائم المالية والتأثير بطريقة إيجابية على انطباع المستثمرين أو المقرضين.

وفى هذا الصدد أوضحت دراسة (Menon&Williams, 1991, p.317) والتى اجريت على منشآت تحولت إلى منشآت عامة (من خلال طرح أسهما فى البورصة) خلال العامين ١٩٨٤ ١٩٨٥ أن هناك دلالة احصائية لحدوث تغيير المراجعين خاصة من المكاتب صغيرة الحجم إلى كبيرة الحجم بمفادة ؛ أن التغيير يسهم فى زيادة الثقة فى سعر إصدار الأسهم ، وتعويض النقص الحاد لدى معرفة المستثمرين.

هذا من جانب ومن جانب آخر فإنه من المحتمل ان يكون التغيير بناء على إقتراح من الجهة المقرضة ، او بناء على توصية من إدارة المنشأة محل

المراجعة نحو التحول إلى مكاتب مراجعة كبيرة مما يسهم ذلك فى إضفاء صورة أفضل للمنشأة امام الغير (Bedingfield and loeb, 1974, p.69).

٢/١/٥ تكاليف تغيير المراجعين والصعوبات القانونية.

سبق وأن اوضح الباحث أن هناك آثارا اقتصادية مباشرة نتيجة تغيير المراجعين ، ومن أمثلة هذه الآثار التكاليف التى تتكبدها المنشأة نتيجة تغيير المراجعين ، ومن ثم فإنه فى حالة ارتفاع هذه التكاليف أو فى حالة وجود صعوبات قانونية تحيط بعملية التغيير ، فإنه من المحتمل ان يعاد النظر فى قرار تغيير المراجع.

٢/١/٦ الملاك وتأييدهم لمكاتب مراجعة معينة.

أحد الصفات المميزة للأقتصاد المصرى خلال الفترة الحالية تشجيع مشاركة رأس المال الأجنبى. وفى مثل هذه الحالات فإنه من المحتمل ان يفضل الملاك الأجانب اختيار مكاتب المراجعة المصرية المراسلة لأحد مكاتب المراجعة الستة الكبار[١] او مكاتب المراجعة العالمية خاصة تلك التى تتفق مع جنسية الملاك.

٢/٢ عوامل مرتبطة بخصائص مكتب المراجعة.

إن اقتناع المنشأة بمستوى خدمة مكتب المراجعة يعتبر أحد العوامل الهامة التى تضعها المنشأة فى الاعتبار عند اتخاذ قرار تغيير المراجع ، وفى هذا الصدد فإن دراستين مختلفتين: الأولى اجريت على (٦١) شركة امريكية ، والثانية اجريت على (١٣٩) شركة انجليزية ، أوضحت نتائجها ان نسبة ٣٣٪ من اجمالى عينة الدراستين ارجعت سبب تغيير المراجعين إلى عدم اقتناعها بمستوى جودة الخدمة. (Beattie and Fearnley. 1995. p.235) (Krishnan, 1994. p.210)

---

(١) تجدر الاشارة إلى انه قد حدث تغير فى المكاتب الثمانية الكبار بحيث اصبحت الستة الكبار، وذلك بعد إندماج كل من Ernst & Whinney and Arthur Yound وكذلك اندماج Deloitte Haskins & Sells and Touche Ross & Co.

ويرتبط بخصائص مكتب المراجعة عدد من العوامل قد تؤثر فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين لعل أهمها ما يلى:

١/٢/٢ الحاجة إلى مكاتب مراجعة كبيرة الحجم والمشهورة.

قد ترغب المنشأة فى تغيير المراجع الحالى واختيار مراجع اخر جديد يتسم بكبر حجم مكتبه وشهرته الطيبة. وذلك لأن جودة اداء الخدمة غير ملموسة وظاهرة ؛ مما يدفع المنشأة إلى اللجوء إلى مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ذات الشهرة والسمعة الطيبة مظنة أن هذه المكاتب قادرة على توفير مستوى جودة مرتفع. (Francis and Wilson, 1988, p.664) (Menon and Williams, 1991, p.317).

٢/٢/٢ الحاجة إلى مكاتب مراجعة متخصصة فى نشاط المنشأة محل المراجعة.

قد تفسر المنشأة محل المراجعة تخصص المراجع فى النشاط او الصناعة التى تنتمى إليها، بقدرة المراجع على تقديم خدمات مراجعة متميزة. ولعل مبرر ذلك يرجع إلى أن التخصص يتيح رصيدا كبيرا من المعرفة من جانب المراجع بمشاكل وظروف الصناعة ،ومن ثم ينعكس ذلك على مستوى جودة آدائه.

وقد أوضحت دراسة (Williams, 1988, p.256) أن السبب الرئيسى لتغيير المراجعين فى عدد (١٨٦) منشأة قامت بتغيير المراجعين يرجع إلى حاجة هذه المنشآت إلى مكاتب مراجعة متخصصة فى النشاط أو الصناعة التى تنتمى إليها.

٣/٢/٢ عدم تقديم مكتب المراجعة خدمات إضافية آخرى.

أن هناك خدمات اضافية بخلاف خدمة ابداء الرأى مثل الاستشارات الضريبية، المحاسبية، ودراسات الجدوى توفرها مكاتب المراجعة. وتتميز مكاتب المراجعة فيما بينها بمدى قدرتها على تقديم هذه الخدمات الإضافية، وفى حالة عدم قدرة أو رغبة مكتب المراجعة تقديم مثل هذه الخدمات فانه من المحتمل أن يتعرض للتغيير.

ويرى (Doupch, 1988) أن احد الاسباب التى تؤدى إلى احتفاظ المنشآت بالمراجعين (ومن ثم أحد اسباب التغيير) ترجع إلى قدرة المراجع على تقديم خدمات إضافية آخرى خلاف خدمة ابداء الرأى. كما اوضحت نتائج دراسة (Beattie and Fearnley, 1995, p.235) السابق الإشارة إليها أن نسبة ١٤٪ من المنشآت التى قامت بتغيير المراجعين ، أرجعت سبب التغيير إلى عدم قدرة او رغبة مكتب المراجعة تقديم خدمات إضافية آخرى.

٤/٤/٢ إنخفاض الخبرة المهنية لأفراد فريق المراجعة.

نتيجة لأن الجزء الأكبر من عملية المراجعة ينفذ بواسطة أفراد فريق المراجعة ، فإنه من المحتمل ان يتأثر مستوى جودة أداء خدمة المراجعة بمستوى الخبرة المهنية لأفراد فريق المراجعة ، ومن ثم قد يكون ذلك سببا فى عدم رغبة المنشأة فى الإستمرارية مع المراجع.

٥/٤/٢ ضعف إتصالات وعلاقات المراجع مع الغير.

قد تفضل المنشآت محل المراجعة الإرتباط بمراجع يتمتع بوجود اتصالات وعلاقات مباشرة أو غير مباشرة بينه وبين الجهات التى ستقدم إليها تقارير المراجع ، مثال البنوك ، او الجهاز الضريبى ، أو جهاز الاستثمار (ابوزيد ، ١٩٨٥، ١٥).

وعلى ذلك فإنه من المحتمل ان يؤدى ضعف اتصالات وعلاقات المراجع مع الغير إلى تغييره.

٣/٢ العوامل المرتبطة بتقرير المراجع.

من المحتمل عند إصدار المراجع تقريرا غير نظيف (سلبى أو متحفظ) ان يؤدى ذلك إلى تغييره ، وذلك لأن التقرير غير النظيف يؤدى إلى التأثير بشكل سلبى على أسعار أسهم المنشأة ، بخلاف ما يمكن أن يلحقه من تخفيضات مكافآت الإدارة ، مما يدفع المنشأة إلى تغيير المراجع (Chow & Rice, 1982,p. 327)

ويرى الباحث أنه لما كان إصدار المراجع تقريرا غير نظيف له أسباب كثيرة متنوعة تختلف فى تأثيرها على ظاهرة تغيير المراجعين ، فإنه من المناسب بحث هذه الأسباب وعلاقتها بظاهرة تغيير المراجعين، وذلك بشكل أكثر تحليلا على النحو التالى:-

١/٣/٢ وجود تعثر (ازمات) مالية لدى المنشأة محل المراجعة.

تحاول المنشآت التى تعاني من تعثر أو ازمات مالية - فى الغالب - اجراء الكثير من التغييرات فى طرق المحاسبة عن الدخل - مقارنة بالمنشآت التى تتسم بقوة مركزها المالى ، حيث تحاول المنشآت المتعثرة حجب أو تأخير المعلومات السلبية وذلك من خلال اتباع سياسات افصاح التى من شأنها أن تحسن وضعها المالى ولو بشكل مؤقت ، وقد يترتب على ذلك اصدار المراجع تقريرا يعبر عن رأى متحفظ أو سلبى اما بشأن سياسات الإفصاح المتبعة أو بسبب حالات عدم التأكد التى يمر بها العميل. وفى هذه الحالة تتزايد احتمالات تغييره (Schwartz and Menon, 1985, p.250).

٢/٣/٢ خلافات بين المراجع والعميل حول تطبيق المبادئ المحاسبية وإجراءات المراجعة.

قد يصدر عن المراجع تقريرا غير نظيف بسبب وجود خلافات لم تحسم بينه وبين العميل بشأن بعض المبادئ المحاسبية ، واجراءات المراجعة. وفى هذه الحالة تتزايد احتمالات تغييره.

وفى هذا الصدد أشارت نتائج دراسة (Krishnan, 1994, p.210) أن الخلافات التى تحدث بين المراجع والعميل بشأن بعض القضايا المحاسبية هى ضمن ثلاثة عوامل هامة تؤدى إلى تغيير المراجع . كما أوضحت دراسة أعدها معهد المحاسبين القانونيين الامريكى عام ١٩٧٩ بشأن تحديد أوجه الخلاف بين المراجعين والمنشأت التى قامت بتغيير مراجعيها ، إتضح أنها ترتبط بوجود خلافات حول تقييم الأصول ، توقيت الاعتراف بالايرادات والمصروفات ، وإجراءات المراجعة (McConnell, 1984, p.46).

٢/٣/٣ مخالفة العميل للوائح والقوانين.

تعمل منشآت الاعمال فى ظل قوانين وانظمة تنظمها الدولة وكذلك يحددها النظام الاساسى لهذه المنشآت . ويعتبر المراجع مسئولا عن الافصاح عن حالات مخالفة المنشآت للوائح والقوانين طبقا للمادة (٦) من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة، مما يضطره إلى إصدار تقرير متحفظ. وفى مثل هذه الحالات من المحتمل ان يؤدى ذلك إلى تغييره.

وفى هذا الصدد اشارت نتائج دراسة (Roberts, et al., 1990, p.227) إلى أن هناك دلالة احصائية فى الشركات التى خضعت للدراسة (٢٧١) بأن احتمالات تغيير المراجعين تتزايد فى حالة تقريره عن مخالفة المنشآت للقوانين والأنظمة السائدة.

٢/٤ العوامل المرتبطة باتعاب عملية المراجعة.

يعتبر تضخم اتعاب المراجعة من أكثر العوامل التى اهتمت بها الدراسات السابقة فى علاقتها بظاهرة تغيير المراجعين ، بينما نجد أن دراسة (Roberts, et al 1990, p. 228) قد قامت بدراسة اتعاب عملية المراجعة فى علاقتها بظاهرة التغيير من خلال عاملين هما : تضخم أتعاب المراجع مقابل نقص المنافع الناتجة عنها ، وتحقيق المنشأت تخفيضات فى الأتعاب عند إرتباطها مع مكاتب مراجعة جديدة. ويضيف الباحث عاملا ثالثا يرتبط بإنخفاض قيمة الأتعاب مقابل زيادة أخطار عملية المراجعة ؛ وذلك لمراعاة وجهة نظر المراجع فى هذا المجال.

٢/٤/١ تضخم الاتعاب بالمقارنة بمنافع عملية المراجعة.

تحاول المنشآت محل المراجعة تعظيم دالة المنافع المحققة من خدمات المراجعة ، لذلك تلجأ إلى إجراء مقارنة بين تكاليف عملية المراجعة (الاتعاب) وقيمة المنافع الناتجة عنها ، وغالبا ماتلجأ إلى تغيير المراجعين فى حالة تضخم الاتعاب مقارنة بمنافع عملية المراجعة.

وتجدر الإشارة إلى أن تضخم الاتعاب فى مقابل إنخفاض منافع عملية المراجعة يعطى ذلك مؤشرا عن إنخفاض كفاءة المراجع ومن ثم يكون ذلك مبررا لتغييره (Roberts, et al., 1990, p.228). كما أوضحت نتائج دراسة (Beattie and Fearnley, 1995, p.235) أن نسبة ٦٦٪ من(١٣٩) شركة قامت بتغيير المراجعين، سبب التغيير يرجع إلى تضخم اتعاب عملية المراجعة، وأنه يمثل العامل الاول لحدوث ظاهرة تغيير المراجعين فى الشركات الإنجليزية.

٢/٤/٢ حاجة المنشآت تحقيق وفورات اقتصادية فى بداية التعاقد.

قد تلجأ منشآت الأعمال إلى تغيير المراجعين خلال فترات زمنية قصيرة ، وذلك من أجل الإستفادة من تخفيضات الأسعار التى تمنحها مكاتب المراجعة للعملاء الجدد. وفى هذا الصدد اشارت دراسة (Simon and Francis, 1988, p.267)إلى ان نسبة التخفيض فى الأتعاب غالبا ما تصل إلى ٢٤٪ فى السنة الاولى للتعاقد عن مستوى الأتعاب العادية فى حالة العقود المستمرة ، ولكن مع حلول السنة الرابعة غالبا ماتعود الاتعاب إلى مستواها الطبيعى كما فى حالة العقود المستمرة .

٣/٤/٢ انحفاض قيمة الاتعاب مقابل زيادة اخطار المراجعة.

إذا كان تغيير المراجع غالبا ما يرتبط بقرار من العميل فإنه فى بعض الأحيان قد يبدى المراجع عدم رغبته فى الاستمرارية مع العميل. ويحدث ذلك فى حالات تزايد احتمالات تعقد عملية المراجعة بالاضافة إلى زيادة مخاطرها فى مقابل عدم تغطية الأتعاب للتكاليف المتغيرة التى يتحملها المراجع خلال تنفيذه لعملية المراجعة.وقد اوضح (Woolf, 1987, p.78) أن مبرر طلب المراجع الاعتذار عن الاستمرارية مع العميل فى مثل الحالات السابقة يرجع الى خشية المراجع على تأثر سمعته ، وتأثير إنخفاض الأتعاب على مستوى جودة خدمة المراجعة التى يقدمها للعملاء.لذلك نجد بعض مكاتب المراجعة الستة الكبار فى العالم مثل Price Waterhouse ، Coopers and Lybrand ترفض قبول التعاقد مع منشأت تتسم بارتفاع المخاطر المحيطة بهم خشية على سمعتها(Grcivens, et. al., 1994, p.28).

٣ـ الدراسة الميدانية ونتائجها لظاهرة تغيير المراجعين فى الواقع المصرى

سيتناول هذا الجزء قيام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على الواقع المصرى، تتضمن تصميم الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث.

١/٣ مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة فى فئتين رئيسيتين:ـ

أـ الشركات المساهمة : ذات الإكتتاب العام والاكتتاب المغلق والمسجلة ببورصتى الاوراق المالية فى القاهرة والاسكندرية.

جدول رقم (٢)

الشركات المساهمة المسجلة ببوصتى القاهرة والاسكندرية

الشركات المساهمة	حتى مايو ١٩٩٦
ـ اكتتاب عام	١٢٥
ـ اكتاب مغلق	٥٦٨
إجمالى	٦٩٣

المصدر: مركز المعلومات ، الهيئة العامة لسوق المال.

ب ـ **المراجعون:** المسجلون بسجل المحاسبين والمراجعين بوزارة المالية ويتولون مراجعة شركات المساهمة المصرية .

٢/٣ عينة البحث واختيارها.

إعتمد الباحث فى تحديده لعينة البحث من الشركات المساهمة والمراجعين على مايلى:ـ

أ- بالنسبة للشركات المساهمة: تم تحديد العينة من خلال الاعتماد على اسلوب العينة الاحصانية(١٩٢ ، على ، ١٩٨٠) وذلك كمايلى:ـ

$$\hat{ن} = \frac{ق(١ - ق)}{\frac{ق(١ - ق)}{ن} + \frac{د^{٢}}{(د.م)^{٢}}}$$

حيث أن:

ن = حجم العينة   ن = حجم المجتمع

د.م= الدرجة العيارية المقابلة لمعامل الثقة   د= نسبة الخطأ أو مستوى المعنوية

(١-ق) = نسبة عدم الرضا.

وتجدر الإشارة إلى انه قد تم تحديد قيمة (ق) عند ٥٠٪ للحصول على أكبر حجم ممكن للعينة ، بينما حدد مستوى المعنوية عند ١٠٪ أى بدرجة ثقة ٩٠٪ والدرجة المعيارية لهذا المعامل ±١,٦٤٥ والمستخرجة من جدول التوزيع الطبيعى.

وقد تم التعويض فى المعادلة السابقة ، واتضح ان عينة الشركات المساهمة محل الدراسة سوف تتمثل فى عدد (٦٢) شركة مساهمة.

وقد اعتمد الباحث على البيانات المتاحة فى مصلحة الشركات المصرية لاختيار مفردات العينة من الشركات المساهمة .

ب - بالنسبة للمراجعين : تم تحديد حجم عينة المراجعين من خلال الاعتماد على نفس عدد الشركات المساهمة التى حددتها العينة الاحصائية. وبالتالى فإن عينة المراجعين سوف تتمثل فى عدد (٦٢) مكتب مراجعة. وقد تم اختيار مفردات عينة المراجعين من خلال طلب الباحث من الشركات المساهمة التى وقع عليها الاختيار ضمن عينة البحث تحديد اسماء مكاتب المراجعة وذلك فى اى من الحالتين التاليتين:

- فى حالة تغيير المراجع الخارجى خلال العامين الماضيين ١٩٩٤ ، ١٩٩٥ ، فإنه يذكر اسم مكتب المراجعة السابق التعامل معه وعنوانه.

- أو فى حالة عدم تغيير المراجع الخارجى خلال نفس العامين السابقين، فإنه يذكر اسم مكتب المراجعة الحالى وعنوانه.

٣/٣ اسلوب جمع البيانات ونسبة الردود.

تم الاعتماد على قائمة الإستقصاء التى اعدها الباحث لهذا الغرض فى سبيله لتجميع البيانات . وقد اشتملت القائمة على ثلاثة اجزاء رئيسية كمايلى:-

- الجزء الأول: يختص بتحديد درجة تأثير العوامل السابقة تناولها فى الدراسة النظرية فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين وذلك من خلال مقياس Likert ذو الخمس درجات.

- الجزء الثانى: يختص بتحديد انعكاسات ظاهرة تغيير المراجعين على كل من المراجعين والشركات المساهمة.

- الجزء الثالث: يقتصر استيفاؤه علي الشركات المساهمة بغرض تحديد اسماء مكاتب المراجعة السابق التعامل معها فى حالة التغيير او اسماء مكاتب المراجعة الحالية فى حالة عدم تغيير المراجعين.

وقد اعتمد الباحث فى توزيع واستلام قوائم الاستقصاء على اسلوبين : الاول المقابلات الشخصية ، والثانى الاستقصاء البريدى وذلك للوصول إلى اكبر نسبة ممكنة من الردود.

وقد كانت نتائج الردود من عينة البحث من الشركات المساهمة والمراجعين كما يلى:

جدول رقم (٣)

نتائج ردود عينة الشركات المساهمة والمراجعين

عينة البحث	حجم العينة	عدد الردود	نسبة الردود
- الشركات المساهمة	٦٢	٤٥	٧٢,٦٪
- المراجعون	٦٢	٣٣	٥٣٪

وتجدر الاشارة إلى ان انخفاض نسبة الردود بالنسبة لفئة المراجعين ترجع إلى انه قد كان هناك عدد من مكاتب المراجعة تشترك فى مراجعة أكثر من شركة مساهمة ضمن عينة الدراسة.

وقد اعتبر الباحث نسبة الردود السابقة مناسبة ، وسوف يتم إستخدام بياناتها لتحليل اراء المشاركين.

٣/٤ أساليب التحليل الإحصائى للبيانات.

بعد تلقى استمارات الاستقصاء ومراجعتها ، تم تفريغ البيانات من هذه القوائم وتجميعها بطريقة تتمشى مع ادخالها على الحاسب الآلى بواسطة البرامج الجاهزة الإحصائية SPSS/PC ، وذلك بادخال البيانات الخاصة بإحدى الشركات المساهمة مع نفس البيانات الخاصة بالمراجع السابق أو الحالى لها حسب الحالة التى تتصف بها الشركة المساهمة (تغيير او عدم تغيير المراجع). وقد تكرر ادخال البيانات الخاصة بالمراجع الذين يشترك فى مراجعة اكثر من شركة مساهمة ضمن عينة الدراسة بحيث يكون لكل شركة مساهمة بيانات عن المراجع الذى يتولى مراجعتها.

وقد اعتمد الباحث على الاساليب الإحصائية التالية:

١ــ استخدام بعض المقاييس الاحصائية الوصفية مثال ذلك: النسب والمتوسطات.

٢ـ استخدام اختبار ولكوكسن Wilcoxon Test لتحديد ما إذا كان هناك اتفاق او اختلاف بين المراجعين والشركات المساهمة بشأن العوامل المؤثرة فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

٣ـ استخدام اسلوب الانحدار اللوجيستى Logistic Regression Analysis وذلك لتحديد اكثر العوامل تأثيرا فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين من وجهة نظر المراجعين والشركات المساهمة محل الدراسة.

٣/٥ اختبار فروض البحث.

سوف يتم اختبار الفروض الاربعة التى يعتمد عليها البحث من خلال مايلى:

٣/٥/١ اختبار الفرض الاول: تأثر استقلال المراجع الخارجى نتيجة تكرار حدوث ظاهرة التغيير للمراجعين.

تم اختبار مدى صحة هذا الفرض من خلال مايلى:-

أـ الاختبار المباشر: بسؤال عينة البحث عن ما إذا كان هناك خطر على استقلال المراجع الخارجى نتيجة تكرار حدوث ظاهرة تغيير المراجعين .

اشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى ان متوسطات الإجابة على السؤال السابق لكل من المراجعين والشركات المساهمة محل الدراسة قد بلغت (٤,٨ ، ٤,٢) من خمس درجات. مما يؤكد أن درجة تأثير خطر تكرار تغيير المراجعين على استقلال المراجع كبيرة جدا وكبيرة على التوالى.

ب ـ الإختبار غير المباشر: إذا ماثبت ان بعض العوامل التى لها علاقة باستقلال المراجع الخارجى لها تأثير كبير فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين، فإن ذلك يمكن ان يشير بشكل ضمنى عن وجود علاقة بين حدوث ظاهرة تغيير المراجعين واستقلال المراجع الخارجى. وهو مايمكن ان يتضح من خلال نتائج الجدول التالى:

جدول رقم (٤)

المتوسط والتوزيع النسبى لتأثير بعض العوامل المرتبطة باستقلال المراجع على ظاهرة تغيير المراجعين

العوامل المحتمل ان تؤثر فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين ولها علاقة باستقلال المراجع	عينة الدراسة	درجة تأثير العامل فى حدوث الظاهرة					
		كبير جدا ٥	كبير ٤	متوسط ٣	ضعيف ٢	ضعيف جدا ١	المتوسط
ـ حدوث تغييرات فى الإدارة العليا فى المنشأة محل المراجعة	الشركات المساهمة	٦,٧	٤٢,٢	٢٢,٢	٢٠	٨,٩	٣,٢
	المراجعون	٣٦,٤	٢٤,٢	٣٦	٣	ـ	٣,٩
ـ وجود تعثر مالى فى المنشأة واصدار المراجع تقريرا يعبر عن ذلك	الشركات المساهمة	١٣,٣	١٥,٦	٤٦,٧	١٥,٦	٨,٩	٣,٦٧
	المراجعون	٣٩,٤	٢٧,٣	١٥,٢	١٨,٢	ـ	٤,٠٣
ـ وجود خلافات بين المراجع والمنشأة بشأن المبادئ المحاسبية واجراءات المراجعة واصدار المراجع تقريرا عن ذلك	الشركات المساهمة	٢٦,٧	٢٦,٧	٣٧,٨	٤,٤	٤,٤	٣,٧٦
	المراجعون	٣٠,٣	٤٢,٤	٢٧,٣	ـ	ـ	٤,٠٣
ـ مخالفة المنشأة للقوانين واللوائح واصدار المراجع تقرير يعبر عن ذلك	الشركات المساهمة	٢٤,٤	١٥,٦	٣٧,٨	١٥,٦	٦,٧	٣,٧٦
	المراجعون	٣٦,٤	١٨,٢	٤٢,٤	٣	ـ	٣,٨٨

المصدر: نتائج الدراسة الميدانية

يتضح من الجدول السابق أن العوامل السابقة لها تأثير هام فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين ، حيث يقترب متوسطات اجابات كل من المراجعين والشركات المساهمة من درجة كبير (٤) . وهو مايعنى ان هناك إمكانية لتدخل الادارة الشركات المساهمة فى امور تعيين أو عزل المراجع الخارجى،

بالإضافة إلى احتمال تعرض المراجع للتغيير فى حالة اصداره لتقرير يعبر عن راى غير نظيف وهى امور يمكن ان يستدل منها على ان هناك ضغوط يمكن ان يتعرض لها المراجع وتؤثر على استقلاله نتيجة تكرار تغيير الشركات المساهمة للمراجعين. ومما سبق يتضح مدى صحة الفرض الأول للبحث والذى يتعلق بتأثر استقلال المراجع الخارجى نتيجة تكرار حدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

٢/٥/٣ إختبار الفرض الثانى: تأثر منشأت الاعمال بأثار اقتصادية نتيجة تكرار حدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

تم اختبار مدى صحة هذا الفرض من خلال مايلى:-

أ- الاختبار المباشر: بسؤال عينة البحث: إلى اى مدى يمكن ان تتأثر القيمة الاقتصادية المستقبلية للشركة المساهمة نتيجة حدوث ظاهرة تغيير المراجعين. أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى ان فئة المراجعين تعتبر ان درجة هذا التأثير ضعيفة حيث بلغ متوسط الإجابات (٢,٤) من خمس درجات ، كما اوضحت فئة الشركات المساهمة ان درجة هذا التأثير متوسطة ، حيث بلغ متوسط الإجابات (٢,٨٦) من خمس درجات.

ولعل النتائج السابقة تشير إلى عدم إمكانية التأكد من مدى صحة الفرض الثانى فى الواقع المصرى وهو مايخالف ماانتهت إليه بعض الدراسات فى الولايات المتحدة الأمريكية مثال ذلك دراسة (Persons, 1995,p.194) والتى اثبتت تأثر أسعار أسهم الشركات المساهمة نتيجة تغيير المراجعين.

ب - الاختبار غير المباشر: اوضحت نتائج الدراسة الميدانية إنخفاض اهمية بعض العوامل التى لها آثار اقتصادية على منشآت الأعمال كعوامل مسببة فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

حيث اشارت إلى أن كلا من تكاليف تغيير المراجعين ، وتحقيق المنشآت وفورات اقتصادية فى بداية التعاقد ، له تأثير ضعيف فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين ، فقد بلغت متوسطات الإجابات لعينة الدراسة من

الشركات المساهمة والمراجعين على التوالى (٣، ٢,٣) من خمس درجات للعامل الاول ، (٢,٩ ، ٣) من خمس درجات للعامل الثانى.

وفى ضوء ماسبق يتأكد عدم صحة الفرض الثانى والذى يعتبر ان منشآت الأعمال تتأثر بآثار اقتصادية إيجابية وسلبية نتيجة تكرار حدوث ظاهرة تغيير المراجعين وإن كان ذلك يخالف ما إنتهت إليه بعض الدراسات فى الولايات المتحدة الأمريكية.

٣/٥/٣ إختيار الفرض الثالث: اختلاف وجهة نظر الشركات المساهمة والمراجعين بشأن تأثير بعض العوامل المسببة فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

تم ادخال البيانات المستخرجة من قوائم الإستقصاء المتعلقة بكل شركة مساهمة مع بيانات المراجع الحالى أو السابق للشركة المساهمة على الحاسب الآلى ، ومن خلال اختبار ولكوكسن Wilcoxon Test(١) أظهرت النتائج مايلى:

---

(١) يعتبر اختبار ولكوكسن اختبار لامعلمى يستخدم فى حالة وجود مجتمعين غير مستقلين (وهما الشركات المساهمة والمراجعين) ويسعى إلى تحديد ما إذا كان هناك اتفاق او إختلاف بشأن ظاهرة معينة.

لمزيد من التفصيل انظر على سبيل المثال:

- Siege. Sidney and N.John Castellan. Non parmetric statistics for the Behanioral sciences. second Edition. McGraw-Hill Book Co., New York. 1988. P.P. 87-94.

جدول رقم (٥)

نتائج إختبار ولكوكسن على الشركات المساهمة والمراجعين بشأن العوامل المسببة لحدوث ظاهرة تغيير المراجعين

رمز العامل	العوامل المحتملة ان تؤثر فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين	قيمة Z المحسوبة من اختبار ولكوكسن	المستوى المعنوى*	نوع الإختلاف
V1	حدوث تغييرات فى الإدارة العليا فى المنشأة.	-٣,٠٩	٠,٠٠٢	معنوى
V2	نمو حجم المنشأة محل المراجعة.	-١,١٥٦	٠,٢٤٨	غير معنوى
V3	إندماج المنشأة محل المراجعة مع غيرها.	-٢,٥٧	٠,٠١٠	معنوى
V4	الرغبة فى الحصول على تمويل جديد.	-٠,٤٤	٠,٦٥٩	غيرمعنوى
V5	تكلفة تغيير المراجعين والصعوبات القانونية.	-٣,٠٢	٠,٠٠٢	معنوى
V6	جنسية الملاك وتأييدهم لمكاتب مراجعة معينة.	-١,٩٤	٠,٠٥٢	غير معنوى
V7	الحاجة إلى مكاتب مراجعة كبيرة وذات شهرة .	-١,٠٥	٠,٢٩٤	غير معنوى
V8	الحاجة إلى مكاتب مراجعة متخصصة.	-٠,٦٩	٠,٤٨٦	غير معنوى
V9	عدم قدرة المراجع تقديم خدمات إضافية اخرى.	-٠,٥٤٧	٠,٥٨٤	غير معنوى
V10	ضعف اتصالات وعلاقات المراجع مع الغير.	-٠,٤٢١	٠,٦٧٣	غير معنوى
V11	إنخفاض الخبرة الفنية لأفراد فريق المراجعة.	-١,٠٣	٠,٣٠	غير معنوى
V12	إرتفاع قيمة اتعاب المراجعة مقابل نقص المنافع.	-١,٨٦	٠,٠٦١	غير معنوى
V13	حاجة المنشأة إلى تخفيضات فى الأتعاب عند بداية التعاقد مع مكاتب مراجعة جديدة.	-٠,٢٥٧	٠,٧٩٧	غير معنوى
V14	عدم رغبة المراجع الاستمرارية مع المنشأة نتيجة إنخفاض الاتعاب مقابل زيادة مخاطر المراجعة.	-٣,٣٦	٠,٠٠٠٨	معنوى
V15	وجود تعثر مالى واصدار المراجع تقريرا عن ذلك	-٢,٣٩١	٠,٠١٦	معنوى
V16	خلافات بين المراجع والمنشأة بشأن المبادئ المحاسبية واجراءات المراجعة واصدار المراجع تقريرا يعبر عن ذلك.	-١,٤٠	٠,١٦	غير معنوى
V17	مخالفة المنشأة للقوانين واللوائح واصدار المراجع تقريرا يعبر عن ذلك.	-١,٩٦	٠,٠٤٨	معنوى

المصدر: نتائج الدراسة الميدانية

* أقل من ٠,٠٥ مستوى معنوية يشير على وجود اختلاف.

أكبر من ٠,٠٥ مستوى معنوية يشير إلى عدم وجود اختلاف.

ويتضح من الجدول السابق مايلي:

١- أن هناك اتفاقا بين الشركات المساهمة والمراجعين محل الدراسة حول تأثير العوامل المرتبطة بخصائص مكتب المراجعة (V6 حتى V11) فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

٢- أن هناك اختلافا بين الشركات المساهمة والمراجعين حول تأثير العوامل المرتبطة بتقرير المراجع فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين وذلك بالنسبة للعوامل (V15 . V16) .

٣- أن اكثر العوامل اختلاف بشأنها كل من الشركات المساهمة والمراجعين هو العامل (V14) والمرتبط بعدم رغبة المراجع فى الإستمرارية مع المنشأة نتيجة انخفاض الاتعاب مقابل زيادة مخاطر عملية المراجعة.

وان اكثر العوامل اتفاقا بين الفئتين هو العامل (V13) والمرتبط بحاجة المنشأة محل المراجعة إلى تخفيضات فى الاتعاب عند بداية التعاقد مع مكاتب مراجعة جديدة.

٤- ولتحديد ما إذا كان هناك إتفاق أو اختلاف عام بين المراجعين والشركات المساهمة بشأن جميع العوامل المسببة لحدوث ظاهرة تغيير المراجعين ، فإن الباحث قام بحساب المتوسط العام بالنسبة للفئتين من خلال اختبار ولكوكسن، واتضح ان المستوى المعنوى عند (٠,٠٤٣) أى انه اقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) ، ممايشير إلى وجود اختلاف عام بين الفئتين .

وفى ضوء ماسبق يمكن القول بأن هناك اختلافا فى وجهتى نظر الشركات المساهمة والمراجعين بشأن تأثير العوامل المتسببة فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين ومن ثم صحة الفرض الثالث للبحث.

٣/٥/٤ اختبار الفرض الرابع: أختلاف درجة تأثير العوامل المسببة فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

لإختبار مدى صحة هذا الفرض فقد اعتمد الباحث على اسلوب تحليل الانحدار اللوجيستى Logistic Regression Analysis[١] وذلك لتحديد درجة التأثير التى يمكن ان يحدثها كل عامل من العوامل السبعة عشر فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين ، وكذلك تحديد اكثر العوامل تأثيرا فى حدوث الظاهرة من وجهتى نظر الشركات المساهمة والمراجعين فى الواقع المصرى.

ولإجراء هذا التحليل قام الباحث بتكوين نموذج يتكون من ظاهرة تغيير المراجعين كمتغير تابع ، وسبعة عشر متغيرا من المتغيرات المستقلة السابق تناولها فى الدراسة النظرية وكانت النتائج كالتالى:

١ـ اسلوب الانحدار اللوجيستى هو احد اساليب الانحدار يعتمد على وجود متغير تابع (ظاهرة تغيير المراجعين) له توزيع برنولى Bernoulli Distribution اى ان المتغير يمكن ان يأخذ احد الإحتمالين اما احتمال حدوث الظاهرة او احتمال عدم حدوثها ، عكس اساليب الإنحدار الاخرى التى تعتمد على فرضية ان المتغير التابع متغير كمى يتبع التوزيع الطبيعى Normal Distribution لمزيد من التفصيل انظر:

- Agresti. Alan. Analysis of Ordinal Categorical Data. John Wiley & Sons. New York. 1984. P.P. 104-119.

جدول رقم (٦)

نموذج اللوجيستى للعوامل المسببة لحدوث ظاهرة تغيير المراجعين من وجهة نظر الشركات المساهمة والمراجعين فى الواقع المصرى

العوامل المؤثرة فى حدوث الظاهرة	معالم النموذج فى الصورة الاسية EXP(B)	احصاء Wald	المستوى المعنوى	ملاحظات
V1	١,٧٧	٣,٦٨	٠,٠٥	معنوى
V2	١,٢٥	٠,٥٠	٠,٤٧	غير معنوى
V3	١,٧٠	٣,٠٧	٠,٠٧	غير معنوى
V4	١,٢٦	٠,٥١	٠,٤٧	غير معنوى
V5	١,٠١	٠,٠٠٣	٠,٩٥	غير معنوى
V6	٠,٢١	١١,٣٤	٠,٠٠٠٨	معنوى
V7	٣,٣٠	٨,٦٣	٠,٠٠٣	معنوى
V8	٠,٧٠	١,١١	٠,٢٩	غير معنوى
V9	٠,٦٣	١,١٥	٠,٢٨	غير معنوى
V10	٠,٦٧	١,٠٤	٠,٣٠	غير معنوى
V11	١,١٠	٠,٠٥	٠,٨٠	غير معنوى
V12	١,٦٨	٢,٥٢	٠,١١	غير معنوى
V13	١,٢٧	٠,٩٣	٠,٣٣	غير معنوى
V14	١,٦٣	٢,٢١	٠,١٣	غير معنوى
V15	٠,٥٢	٢,٩٠	٠,٠٨	غير معنوى
V16	٠,٢١	٧,٦٦	٠,٠٠٥	معنوى
V17	٢,٧٤	٤,٥٨	٠,٠٣	معنوى

ويتضح من النموذج السابق مايلى:

١ـ انه بالرغم من أن المستوى المعنوى لبعض المتغيرات ذات تأثير غير معنوى (أى اكبر من ٠,٠٥) إلا أن النتائج اوضحت ان النموذج ـ ككل ـ

معنوى، حيث تم احتساب احصاء (كا٢) لاختبار جودة توفيق النمـوذج وكـانت قيمته هى(٣٦,٧٤) بمستوى معنـوى (٠,٠٠٣) اى أقل مـن (٠,٠٥) وهـو مايشير إلى معنوية النموذج ككل وإمكانية الإعتماد عليه.

٢- تعبر معالم النموذج فى الصورة الاسية عن معدل التغيير الـذى يحـدث فـى نسبة احتمال حدوث ظاهرة تغيير المراجعين إلى إحتمـال عدم حدوثها عندمـا يحدث تغير فى المتغير المستقل بمقدار وحدة واحـدة. وبالتـالى يمكـن استخدام معالم النموذج فى الصورة الاسية فى ترتيب المتغيرات حسب درجـة ماتحدثـه من تغيير ، حيث أنه كلمـا زادت قيمـة معـاملات النمـوذج كلمـا دل ذلـك علـى إمكانية التأثير بنسبة أكبر فى احتمال حدوث او عدم حدوث الظـاهرة. وبالتـالى فإن أكثر العوامل تأثيرا فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين ومرتبة تنازليا مـن حيث التأثير علـى التوالـى (V16,V6,V1,V17,V7). وتجـدر الإشـارة إلـى أنـه بالرغم من أن هناك بعض المتغيرات المستقلة كانت قيمة معالمها فى الصـورة الاسية اكبر من بعض المتغيرات الخمسة السابقة إلا انها اسـتبعدت لانهـا غيـر معنوية.

٣- اوضح النموذج تأثيربعض العوامل فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعيـن لـم تتناولها الدراسات السابقة وتعكس الظروف السائدة فى البيئـة المصريـة، مثـال ذلك المتغير (V6) والمرتبط بجنسية الملاك وتأييدهم لمكـاتب مراجعـة معينـة. بينما اتفقت نتائج هـذه الدراسـة مـع عـدد مـن الدراسـات الاخـرى بشـأن تـأثير بعض المتغيرات مثـال ذلـك حـدوث تغييرات فـى الإدارة العليـا والحاجـة إلـى مكـاتب مراجعة كبيرة الحجم وذات الشهرة ، واصدار المراجع تقريرا متحفظـا بسـبب خلافـات مـع المنشـأة محـل المراجعـة بشـان بعـض المبـادئ المحاسـبية واجراءات المراجعة ، وهو ما يشـير إلـى احتمـال ان يتـأثر اسـتقلال المراجـع الخارجى بطريقة عكسية نتيجة تكرار حدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

٤- النتائج والتوصيات

١/٤ النتائج

فى ضوء ما سبق يمكن ان يخلص الباحث إلى النتائج التالية:

- تحدث ظاهرة تغيير المراجعين فى البيئة المصرية بنسبة ليست صغيرة ، حيث بلغت هذه النسبة (٣١,١٪) من إجمالى عينة الدراسة البالغة (٤٥) شركة مساهمة ذات إكتتاب عام واكتتاب مغلق.
- يتأثر استقلال المراجع الخارجى بآثار سلبية نتيجة تكرار حدوث ظاهرة تغيير المراجعين ، بينما هناك آثار إيجابية للظاهرة على استقلال المراجع خاصة فى حالة استمرارية العلاقة بين المراجع والعميل لفترة طويلة من الزمن.
- لاتوجد آثار اقتصادية واضحة ومباشرة لظاهرة تغيير المراجعين على منشأت الاعمال فى الواقع المصرى ، رغم اختلاف هذه النتيجة عما توصلت إليه دراسات اخرى فى بعض الدول خاصة الولايات المتحدة الأمريكية.
- هناك اختلاف بين المراجعين والشركات المساهمة فى البيئة المصرية بشأن العوامل المتسببة فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين ، ولعل ذلك يرجع إلى انه غالبا لايتم الافصاح عن الاسباب الحقيقية لتغيير المراجعين.
- هناك عدد كبير من العوامل المحتمل ان تؤثر فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين فى البيئة المصرية، وإن اختلفت درجة تأثيرها فى حدوث الظاهرة، فهناك عوامل ترتبط بخصائص وظروف المنشأة محل المراجعة ، وعوامل ترتبط بخصائص مكتب المراجعة ، وعوامل ترتبط بتقرير المراجع واتعاب عملية المراجعة.
- إن أكثر العوامل تأثيرا فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين فى الواقع المصرى لها علاقة باستقلال المراجع ، ومن امثلة هذه العوامل : حدوث تغييرات فى الإدارة العليا فى المنشأة محل المراجعة ، اصدار المراجع تقريرا متحفظا عن مخالفة المنشأة للقوانين واللوائح.

- كشفت نتائج الدراسة الميدانية أن جنسية الملاك وتأييدهم لمكاتب مراجعة معينة يعد سببا هاما من أسباب حدوث ظاهرة تغيير المراجعين فى الواقع المصرى، وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة. ويرى الباحث أن ذلك يرجع إلى تزايد الاهتمام بمشاركة رأس المال الأجنبى فى الآونة الأخيرة.
- هناك اهتمام كبير من جانب المنشآت محل المراجعة فى الواقع المصرى عند تغيير المراجعين بحجم مكتب المراجعة وشهرته ، وهو أحد المعايير الهامة التى تستند عليها كثير من الدراسات خاصة فى الولايات المتحدة عند اختيار أو تغيير المراجعين وذلك من خلال تصنيف المكاتب إلى المكاتب الستة الكبار، المكاتب العالمية ، المكاتب المحلية .
- يمكن اعتبار العوامل المسببة لحدوث ظاهرة تغيير المراجعين خاصة المتعلقة بخصائص مكتب المراجعة بمثابة معايير تعتمد عليها المنشآت بالإضافة إلى معايير آخرى عند اختيارها للمراجعين الجدد.

٢/٤ التوصيات

يوصى الباحث بمايلى:

- أنه من الضرورى قيام مصلحة الشركات اوهيئة سوق المال المصرية بإعداد نماذج مسبقة تحدد فيها اوجه الخلاف المحتملة بين المراجع والمنشآت محل المراجعة ، والزام الشركات المساهمة التى تقوم بتغيير المراجعين باستيفاء هذه النماذج والافصاح عنها ، حتى يمكن تحديد ما إذا كان هذا التغيير يرجع إلى عوامل مرتبطة بالاستقلال ام لعوامل اخرى.
- ضرورة الاهتمام بتدعيم استقلال المراجع الخارجى الذى هو عصب مهنة المراجعة الخارجية خاصة فى الشركات المساهمة ذات الاكتتاب المغلق والتى تبلغ نسبتها ٨٢٪ من اجمالى الشركات المساهمة ، والتى تتسم بأن ملاكها يمثلون فى الغالب مجلس ادارة هذه الشركات، مما ينتج عنه احتمال تدخل الإدارة فى تعيين او عزل المراجع وهى الضوابط التى حاول المشرع

المصرى الحد منها من خلال قانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والتى قد لاتتناسب مع حالة هذا النوع من الشركات.

- يجب ألا تكون فترة العلاقة بين المراجع والعميل طويلة جدا او قصـيرة جدا لان كليهما له آثار سلبية على استقلال المراجع.

- إنه من الضـروري الأهتمام بدراسة العلاقة بين ظاهرة تغيير المراجعين وأسعار أسهم الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الاوراق المالية حتى يمكن التعرف على تأثير الظاهرة على ادراك الطرف الثالث نتيجة حدوث ظاهرة تغيير المراجعين.

مراجع البحث

أولاً: باللغة العربية :

١ـ د. حسن محمد حسين أبوزيد ، اقتصاديات وعوامل تحديد اتعاب عمليات المراجعة، مجلة المال والتجارة ، العدد ١٩٣ ، مايو ١٩٨٥.

٢ـ د.حسن محمد حسين ابوزيد ، دراسات فى المراجعة ، الجزء الاول ، الطبعة الثالثة ، دار الثقافة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨.

٣ـ د. محمد فتحى محمد على ، الاحصاء فى إتخاذ القرارات التجارية ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٠.

٤ـ د. على أحمد أبو الحسن، الأسباب المحتمله لتغيير المراجع القانونى دراسة ميدانية فى المملكة العربيه السعودية، الإدارة العامة، يناير ١٩٩٣.

٥ـ دستور مهنة المحاسبة والمراجعة ، أغسطس ١٩٥٨.

٦ـ مركز المعلومات ، تطور حركة القيد والتداول للأوراق المالية لبورصتى القاهرة والأسكندرية (١٩٨٥ ـ ١٩٩٦) ، الهيئة العامة لسوق المال.

ثانياً: باللغة الإنجليزية :

1- Beattie, Vivien and Stella Fearnley, The Important of Audit Firm Characteristics and The Drivers of Auditor change in UK listed Companies, Accounting and Business Research, Autumn, 1995.

2- Bedingfield, J. and S. Loeb, Auditor changes - an Examination, Journal of Accountancy, March, 1974.

3- Burton, J. and W.Roberts, A Study of Auditor changes, Journal of Accountancy, April, 1967.

4- Butterworth, S and K.A. Houghton, Auditor Switching: The Pricing of Audit Services, Journal of Business Finance & Accounting, April, 1995.

5- Chow, Chee W. and Steven J. Rice, Qualified Audit Opinions and Auditor Switching, The Accounting Review, April, 1982.

6- Craswell, A.T., The Association Between Qualified Opinions and Auditor Switches, Accounting and Business Research, Winter, 1988.

7- Dopuch N., Discussion of A Model of the Market for MAS and Audit Services: Knowledge Spillovers and Auditor Auditee And An Empirical Analysis of the Relationship Between MAS Involvement and Auditor Tenure: Implications for Auditor Independence, Journal of Accounting literature, 1988.

8- Eichenseher, J. and D. Shields, The Correlates of CPA-Firm change for Publicly Held Corporations, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Spring, 1983.

9- Francis, Jere R. and Earl R. Wilson, Auditor changes : A joint test of theories Relating to Agency Costs and Anditor Differentiation, The Accounting Review, October, 1988.

10- Fried, Dov and Allen Schiff, CPA Switches and Associated Market Reactions, The Accounting Review, April, 1981.

11- Gravens, Karcn S., James C.Flagg, and Hurbert D.Glover, A Comparison of Client Characteristics by Auditor Attributes: Implications for the Auditor Selection Process, Managerial Auditing Journal, Vol. 9 No. 3, 1994.

12- Haskins, Mark E. and David D.Williams, A Contingent Model of Intra-Big Eight Auditor Changes, Auditing A Journal of Practice & Theory, Fall, 1990.

13- Haskins, Mark E., David D.Williams, Corporate Mergers and Auditors client Portfolios, Accounting Horizons, March, 1988.

14- Herdman, R.K. and R.D. Neary,, The SEC is Changing the Rules for Changing Auditors, Financial Executive, July August, 1988

15- Krishnan, Jagan, Auditor Switching and Conservatism, The Accounting Review, January, 1994.

16- McConnell, Donald K., Jr, Auditor Changes and Related Disagreements, Auditing : A Journal of Practice & Theory, Spring, 1984.

17- Menon, Krishnagopal and David D.Williams, Auditor Credibility and Initial Public Offerings, The Accoining Review, April, 1991.

18- Persons, Obeua S., Firms' Financial conditions and Investors' Perception of Auditor Changes, The Mid-Atlantic Journal of Business, June, 1995.

19- Roberts, Robin W., G.William Glezen, and Thomas W. Jones, Determinants of Auditor Change in the Public Sector, Journal of Accounting Research, Spring, 1990.

20- Schwartz, Kenneth B. and Krishnagopal Menon, Auditor Switches by Failing Firms, The Accounting Review, April, 1985.

21- Simon, D.T. and Jere R.Francis, The Effects of Auditor Change on Audit Fees: Test of Price Cutting and Price Recovery, The Accounting Review, April, 1988.

22- Williams, David D., The Potential Determinants of Auditor Change, Journal of Business Finance & Accounting, Summer, 1988.

23- Woolf, Emile, Choosing an Auditor and Being Chosen, Accountancy, August, 1987.

بسم الله الرحمن الرحيم

سعادة الاستاذ الفاضل /

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته   وبعد ....

حيث ان الباحث بصدد اجراء دراسة تتعلق بظاهرة تغيير المراجعين فى البيئة المصرية، لذا فان الباحث يرجو من سيادتكم التكرم باستيفاء بيانات قائمة الاستقصاء بدقة ، علما بان هذه البيانات محاطة بالسرية وتستخدم فقط لاغراض البحث العلمى و سنظهر نتائجها بشكل متجمع .

ونشكركم سلفا على حسن تعاونكم الكريم .

قائمة الاستقصاء

اولا : العوامل المحتمل ان تؤثر فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين :

فضلا ضع علامة (✓) امام الخانة التى تراها مناسبة بالنسبة لكل عامل

العوامل المحتمل ان تؤثر فى حدوث ظاهرة تغيير المراجعين .	درجة تأثير العامل فى حدوث الظاهرة				
	كبير جدا ٥	كبير ٤	متوسط ٣	ضعيف ٢	ضعيف جدا ١
١ - حدوث تغييرات فى الادارة العليا فى المنشأة محل المراجعة .	☐	☐	☐	☐	☐
٢ - نمو حجم المنشأة محل المراجعة .	☐	☐	☐	☐	☐
٣ - اندماج المنشأة محل المراجعة مع غيرها من المنشآت .	☐	☐	☐	☐	☐
٤ - رغبة المنشأة محل المراجعة فى الحصول على تمويل جديد عن طريق اصدار اسهم أوسندات جديدة او الاقتراض	☐	☐	☐	☐	☐
٥ - تكلفة تغيير المراجعين والصعوبات القانونية .	☐	☐	☐	☐	☐
٦ - جنسية الملاك وتأيدهم لمكتب مراجعة معينة .	☐	☐	☐	☐	☐
٧ - الحاجة الى مكاتب مراجعة ذات الحجم الكبير والمشهورة.	☐	☐	☐	☐	☐
٨- الحاجة الى مكاتب مراجعة اكثر تخصص فى نشاط اوصناعة المنشأة محل المراجعة .	☐	☐	☐	☐	☐
٩ - عدم قدرة او رغبة المراجع فى تقديم خدمات اضافية اخرى مثل تلك الاستشارات المحاسبية ، الضريبية	☐	☐	☐	☐	☐
١٠ - ضعف الصلات والعلاقات المراجع مع العميل .	☐	☐	☐	☐	☐
١١- انخفاض الخبرة الفنية والمهنية لافراد فريق المراجعة .	☐	☐	☐	☐	☐
١٢- ارتفاع قيمة اتعاب المراجعة مقابل نقص المنافع المحققة منها .	☐	☐	☐	☐	☐

العبارة	٥	٤	٣	٢	١
١٣- حاجة المنشأة محل المراجعة تحقيق تخفيضات في الاتعاب عند بداية التعاقد مع مكتب مراجعة حديثة .	☐	☐	☐	☐	☐
١٤- عدم رغبة المراجع في الاستمرارية مع المنشأة نتيجة انخفاض الاتعاب مقابل زيادة مخاطر المراجعة .	☐	☐	☐	☐	☐
١٥- وجود تعثرات أو أزمات مالية في المنشأة محل المراجعة و صدور المراجع تقرير يعبر عن ذلك .	☐	☐	☐	☐	☐
١٦- وجود خلافات بين المراجع والمنشأة بشأن المبادىء المحاسبية واجراءات المراجعة واصدار المراجع تقرير يعبر عن ذلك .	☐	☐	☐	☐	☐
١٧ - وجود مخالفات للقوانين واللوائح في المنشأة و صدور المراجع تقرير يعبر عن ذلك	☐	☐	☐	☐	☐

ثانيا : انعكاسات ظاهرة تغيير المراجعين على المراجع والمنشأة محل المراجعة :

١- هل هناك خطر على استقلال أوحياد المراجع الخارجي من تكرار حدوث ظاهرة تغيير المراجعين ؟

كبير جدا	كبيـــر	متوسط	ضعيف	ضعيف جدا

٢-الى أى مدى يمكن ان تتأثر القيمة الاقتصادية المستقبلية للشركة المساهمة نتيجة حدوث ظاهرة تغيير المراجعين؟

كبير جدا	كبيـــر	متـوسط	ضعيـف	ضعيف جدا

ثالثا : يقتصر استيفاء هذا الجزء على الشركات المساهمة فقط :

١- اى من الاشكال القانونية تنتمي شركتكم الموقرة :-

-شركة مساهمة مفتوحة ☐

- شركة مساهمة مغلقة ☐

٢- هل قامت الشركة بتغيير المراجع خلال العامين السابقين :

- نعم ☐

- لا ☐

- اذا كانت الاجابة (بنعم) فضلا أذكر اسم مكتب المراجعة السابق ....

أو

- اذا كانت الاجابة (بلا) فضلا اذكر اسم مكتب المراجعة الحالي ....

```
*********************************
- FREQUENCY FOR ALL VARIABLES   *
*********************************.

SET MORE OFF /LISTING 'HESH01.LIS'.
GET file 'hesham.sys'.
FRE ALL /STA.
FIN.
-------------------------------------

*********************************************
-  COMPARING BETWEEN COMPANIES AND AUDITORS  -
*********************************************.

SET MORE OFF /LISTING 'HESH03.LIS'.
GET file 'hesham.sys'.
NPAR TESTS /WILCOXON V1 TO X2 WITH EV1 TO EX2 /OPTION 3
FIN.
------------------------------------------------------------

*********************************
*        LOGISTIC REGRESSION     *
*********************************.

SET MORE OFF /LISTING 'HESH025.LIS'.
GET file 'hesham2.sys'.
RECODE Y2 (2 = 0).
LOGISTIC REGRESSION /VARIABLES Y2 WITH
V1 V2 V3 V4 V5 V6 V7 V8 V9 V10 V11 V12 V13 V14 V15 V16 V
/METHOD BSTEP (WALD) /EXTERNAL.
FIN.
------------------------------------------------------------
```

بسم الله الرحمن الرحيم

قام بإعداد هذه النسخة pdf
وفهرستها ورفعها :
د محمد أحمد محمد عاصم
نسألكم الدعاء